

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch gkr Wirtschaft-Steuer-Recht Steuerberatungsgesellschaft mbH, Lehmannngasse 7, 1230 Wien, über die Beschwerde vom 1. Februar 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 12. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 20.7.2018 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Richter in der Schweiz.

Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 2014 in Bezug auf die hier strittigen Punkte in Anlehnung an die Veranlagung der Vorjahre.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 brachte der Bf. eine Beschwerde mit folgender Begründung ein:

„Bei der Berechnung der Einkommensteuer 2015 wurde auf die Berücksichtigung der Progressionseinkünfte vergessen. Diese betragen laut Erklärung L1i RZ 453 EUR 33.829,47. Durch diese Maßnahme würde sich die Einkommensteuergutschrift auf EUR 18.927 reduzieren. Wir stellen daher den Antrag, die Progressionseinkünfte zu berücksichtigen und die Einkommensteuer 2015 neu zu berechnen.“

Die Begründung der ändernden Beschwerdeentscheidung lautete wie folgt:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Nach Ansicht des Berufungswerbers dürfen die Einkünfte aus der richterlichen Tätigkeit, soweit diese in Österreich ausgeübt wird, nicht der österreichischen Besteuerung unterworfen werden.

Dazu ist folgendes auszuführen:

§ 1 Abs. 2 EStG lautet:

Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gem. der vorangeführten Bestimmung unterliegt der Berufungswerber nach innerstaatlichem Recht der unbeschränkten Steuerpflicht und zwar mit allen seinen Einkünften. Was als Einkunft zu sehen ist wird im § 2 Abs. 3 EStG bestimmt, welcher die verschiedenen Einkunftsarten taxativ aufzählt. Jedenfalls gehören dazu auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG. Grundsätzlich sind daher die streitrelevanten Einkünfte der unbeschränkten österreichischen Steuerpflicht unterliegend und damit der österreichischen Besteuerungsberechtigung zugänglich. Um eine doppelte Besteuerung derselben Einkünfte durch zwei oder mehrere verschiedene Staaten zu vermeiden, wenn insbesondere Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat nicht ident sind, kommen sogenannte Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (hier auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen) zur Anwendung.

Für Verhältnisse zwischen der Schweiz und Österreich ist das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. 64/1975, gegeben.

Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen führt aus:

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Art. 19 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen führt aus:

- Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

Art. 23 Abs. 1 und 2 des betreffenden Abkommens hält folgendes fest:

- Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.
- Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Die Grundregelung eines jeden Doppelbesteuerungsabkommens betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lautet dahingehend, dass diesbezüglich dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Eine Ausnahme besteht lediglich dahingehend, dass die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt wird.

Eigene weitere Ausnahmebestimmungen (von der Grundsatzregel) bestehen für Ruhegehälter und für den öffentlichen Dienst. In gegenständlicher Causa wäre dies der Art. 19 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Demnach bestünde hier jedenfalls nur das Besteuerungsrecht der Schweiz.

Trotz dieser Regelung sieht der Methodenartikel des Art. 23 des Abkommens in seinem 2.Absatz eine Ausnahme (also eine Ausnahme von der Ausnahme) vor indem er (auch) Österreich das volle Besteuerungsrecht betreffend dieser Einkünfte gewährt. Eine diesbezüglich in der Schweiz entrichtete Steuer wird – betragsmäßig begrenzt laut Art. 23 Abs. 2 letzten beide Teilsätze - angerechnet.

Dabei geht diese „Ausnahmeregelung“ soweit, dass sie **auch** diejenigen Einkünfte erfasst, welche für die im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erzielt werden. Sie geht somit weiter als die eigentliche Grundsatzregel für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche diesfalls nur ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates vorsieht. Es liegt also hier eine – verschärfende – Erweiterung des Grundregeltatbestandes vor. Schlußfolgernd muß umso mehr ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates - im Falle der Ausübung der Tätigkeit in diesem - gegeben sein (dies entspricht dem Grundsatz in der Grundregel, dass grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Recht der Besteuerung zusteht). Art. 23 Abs. 2 erster Satz des Doppelbesteuerungsabkommens ist somit nicht einschränkend - also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz - sondern erweiternd - neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit – **auch** auf diese anzusehen.

Unbestritten ist – und wurde dies auch im Rahmen der UFS-Entscheidung , GZ. RV/0016-K/08, festgestellt, dass in gegenständlicher Causa Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist und diesem auch das volle Besteuerungsrecht zusteht.

Die absolute Nichtbesteuerung durch die Schweiz bzw. des betreffenden Kantons betreffend die Einkunftsteile, welche auf die reine Tätigkeitsausübung in Österreich entfallen, hat im Schweizer und kantonalen innerstaatlichen Steuerrecht ihrer Begründung.

Das (Schweizer) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (Stand am 1. Januar 2013) enthält folgende, für die Fallbeurteilung wesentliche Bestimmungen:

Zweiter Teil: Besteuerung der natürlichen Personen

Erster Titel: Steuerpflicht

1. Kapitel: Steuerliche Zugehörigkeit

1. Abschnitt: Persönliche Zugehörigkeit

Art. 3

¹ Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.

² Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist.

³ Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung:

- a. während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt;
- b. während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt

2. Abschnitt: Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Art. 5 Andere steuerbare Werte

¹ Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

- a. in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben

3. Abschnitt: Umfang der Steuerpflicht

Art. 6

¹ Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland.

² Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens, für die nach den Artikeln 4 und 5 eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht. Es ist mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern

4. Abschnitt: Steuerberechnung bei teilweiser Steuerpflicht

Art. 7

¹ Die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht.

Zweiter Titel: Einkommenssteuer

1. Kapitel: Steuerbare Einkünfte

1. Abschnitt: Allgemeines

Art. 16

¹ Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte.

² Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft sowie der Wert selbstverbrauchter Erzeugnisse und Waren des eigenen Betriebes; sie werden nach ihrem Marktwert bemessen.

³ Die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind steuerfrei.

2. Abschnitt: Unselbständige Erwerbstätigkeit

Art. 17 Grundsatz¹

¹ Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile.²

² Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers werden nach Artikel 38 besteuert

Seitens der zuständigen Schweizer Steuerbehörden wurde vom Vorliegen einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Sinne des Art. 5 ausgegangen (da auch kein steuerrechtlicher Wohnsitz im Sinne des Art. 3 Abs.1 iVm. Abs.2 BDG in der Schweiz in den Berufungszeiträumen vorliegend war). Damit ist aber nach Art. 6 Abs. 2 eine Beschränkung der Besteuerung auf die in der Schweiz ausgeübten Erwerbstätigkeit gegeben. Es kann somit gar nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen, da durch die Einschränkung des Besteuerungsrechtes auf die in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit die in Österreich ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit gar nicht – nach dem innerstaatlichen Schweizer Steuerrecht – in der Schweiz steuerpflichtig ist.

Diese wirtschaftliche Zugehörigkeit entspricht der österreichischen beschränkten Steuerpflicht (diese liegt vor, wenn im Inland kein Wohnsitz oder kein gewöhnlicher Aufenthalt gegeben ist).

Von der beschränkten Steuerpflicht sind grundsätzlich nur solche Steuertatbestände umfasst, welche im Inland gelegene Sachverhalte gem. § 98 EStG betreffen. So wird bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 98 Abs. 1 Z 4 EStG folgendes ausgeführt:

(Abs. 1 erster Satz) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

(Z 4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die

- im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2),*
- aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.*

Im Gegensatz zum vorletzten Teilsatz ist dem DBG eine derartige Aussage – für die Fälle der bloßen wirtschaftlichen Zugehörigkeit - nicht entnehmbar.

Es zeigt sich aber auch hier, dass grundsätzlich nur im Inland ausgeübte Tätigkeiten zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen, somit also einen inländischen Steuertatbestand erfüllen.

Durch den Steueranspruch Österreichs auf das Welteinkommen im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG (wobei der Steuertatbestand betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 25 EStG enthalten ist) bei gleichzeitigem – wie bereits vorangeführt - Ausschluß der Steuerbarkeit in der Schweiz der (von der Schweiz bzw. deren Kantonen bezahlten) Einkünfte, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, ist keine Möglichkeit einer allfälligen Doppelbesteuerung gegeben, sodass auch für den zugrundeliegenden Fall kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu berücksichtigen bzw. anzuwenden ist, somit Österreich schon aufgrund des § 1 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 25 EStG das alleinige Besteuerungsrecht zukommt.

Eine persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 Abs. 3 DBG wird in der Schweiz – durch die Nichtbesteuerung der Einkunftsteile, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen – verneint, was seine Grundlage darin hat, dass die Zeiträume zwischen den nur fallweisen Aufenthalten in der Schweiz nicht mehr als **vorübergehende** Unterbrechung angesehen werden.

Zu dem Begriff persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 DBG wurde folgende Anfrage an das Eidgenössische Finanzdepartement EFD gestellt:

Sehr geehrte Damen und Herren der Eidgenössischen Steuerverwaltung!

Ich bin für die Bearbeitung von Rechtsmitteln, erhoben gegen Steuerbescheide, bei der österreichischen Finanzverwaltung (im Finanzamt Gänserndorf Mistelbach) tätig. Ich habe nun einen Fall zu beurteilen, in welchem ein Schweizer Staatsbürger in Österreich seinen dauerhaften Wohnsitz begründet hat und sich selbst auch im Sinne des Abkommens zur

Vermeidung einer Doppelbesteuerung, abgeschlossen zwischen der Schweiz und Österreich, als in Österreich ansässig erklärt und somit hier seinen Lebensmittelpunkt hat. Er ist für einige Schweizer Kantone als Richter beschäftigt, wobei er für diese Tätigkeit hauptsächlich in Österreich tätig ist. Nur für Erfordernisse persönlicher Anwesenheit fährt er in die Schweiz, wobei dies zeitlich jeweils sehr kurz ist.

Für die Lohnanteile, welche auf die Tätigkeit in Österreich entfallen, wird laut der Aussage des Richters in der Schweiz keine Steuer erhoben; lediglich für die in der Schweiz ausgeübte richterliche Tätigkeit erfolgt eine Steuererhebung.

In der Schweiz hat er zwei Wohnungen, die nur fallweise von ihm genutzt werden, nicht aber einem dauerhaften Verbleib dienen, dafür wird die österreichische Wohnung verwendet.

Für mich sind nun vor allem zwei Begriffsauslegungen des Art. 3 DBG wichtig:

1. steuerrechtlicher Wohnsitz

Liege ich richtig mit meiner Annahme, dass keine (Schweizer) Steuerpflicht mangels persönlicher Zugehörigkeit vorliegt, da ja die Wohnungen in der Schweiz nicht einem dauerhaften Verbleib dienen?

2. steuerrechtlicher Aufenthalt - vorübergehende Unterbrechung

Was ist unter vorübergehender Unterbrechung zu verstehen? Welcher Zeitraum umfasst eine vorübergehende Unterbrechung maximal?

Der Richter kommt nämlich nur kurz in die Schweiz und ist dann grundsätzlich wieder lange Zeit in Österreich mit seinen Fällen beschäftigt.

Liegt hier nicht eher ein Fall der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Schweiz im Sinne des Abschnittes 2 des DBG (nur) für die in der Schweiz direkt ausgeübte Tätigkeit vor?

Ist allenfalls noch betreffend der Aufenthalte in den verschiedenen Kantonen zu unterscheiden oder liege ich mit meiner Annahme richtig, dass die Aufenthalte in der Schweiz einheitlich im Sinne des DBG zu beurteilen ist - betreffend des Art. 1 DBG.“

Seitens des Eidgenössischen Finanzdepartement EFD, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Bilaterales und Doppelbesteuerung, Bundesgasse 3, Standort: Christoffelgasse 5, CH-3003 Bern Telefon +41 31 322 71 57; Fax +41 31 324 83 71, wurde diesbezüglich nachfolgend angeführte Antwort erteilt:

„Aufgrund des von Ihnen geschilderten Sachverhalts ist weder von einem Wohnsitz noch von einem Aufenthalt der betroffenen Person in der Schweiz im Sinn von Art. 3 DBG auszugehen. Eine Zusammenrechnung einzelner Aufenthaltsperioden trotz zeitlicher Unterbrechung kommt

nur in Frage, wenn die Unterbrechungen von untergeordneter Bedeutung sind. Übersteigt die Dauer der Unterbrechung jene des Aufenthalts, ist diese nicht mehr vorübergehend.

Ich stimme Ihrer Auffassung zu, dass von einer beschränkten Steuerpflicht der betroffenen Person in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung für einen Teil des Erwerbseinkommens und die Einkünfte und das Vermögen aus den Wohnungen auszugehen ist.

Das DBG regelt die Erhebung der direkten Bundessteuer. Die Kantons- und Gemeindesteuern sind Gegenstand der jeweiligen kantonalen Steuergesetze. Diese sind aufgrund der Regeln des Steuerharmonisierungsgesetzes (<http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19900333/201301010000/642.14.pdf>) weitgehend vereinheitlicht.“

Damit werden die getätigten Ausführungen eindeutig bestätigt; es liegt keine persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 DBG, sondern nur eine wirtschaftliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 5 DBG vor. Damit ergibt sich aber lediglich eine beschränkte Steuerpflicht (in der Schweiz) im Sinne des Art. 6 Abs. 3 DBG bezogen auf die Einkünfte, welche aufgrund der Tätigkeitsausübung in der Schweiz selbst erzielt werden.

Das österreichische Besteuerungsrecht betreffend der Einkunftsteile, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, ist also sowohl bei einer Berücksichtigung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen als auch bei Nichtberücksichtigung desselben - wegen Fehlens eines diesbezüglichen Steuertatbestandes im innerstaatlichen Schweizer Steuerrecht - eindeutig gegeben.

Art. 23 Abs. 1 und 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen führen aus:

☐ 1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der

Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Nach dem vorgenannten Artikel nimmt der Ansässigkeitsstaat grundsätzlich Einkünfte, welche im anderen Vertragsstaat nach dem Abkommen besteuert werden, von der Besteuerung aus und zieht diese nur zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (welcher dann nur auf die, dem inländischen Besteuerungsrecht unterliegenden Einkünfte anzuwenden ist) heran – diese Vorgangsweise wird als Progressionsvorbehaltsmethode bezeichnet. Gleichzeitig sieht aber der vorgenannte Artikel auch Ausnahmen von diesem Grundsatz vor.

Art. 19 Abs. 1 des Abkommens lautet:

Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

Die Progressionsvorbehaltsmethode ist also dann nicht anzuwenden, wenn es sich um unter Art. 19 fallende Einkünfte handelt, welche nach dem Abkommen (Art. 19 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2) in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen; diesfalls ist daher die vom Beschwerdeführer beantragte „Befreiungsmethode nach Art. 23 Abs. 1 des DBA's“ nicht anzuwenden, sondern wäre die in Art. 23 Abs. 2 des DBA's vorgesehene Anrechnungsmethode anzuwenden (sh. dazu auch die UFS-Entscheidung, GZ. RV/0016-K/08).

In gegenständlicher Causa vertritt die Finanzbehörde zusätzlich auch die Ansicht, dass das DBA hinsichtlich der Einkünfte, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, überhaupt nicht anzuwenden ist, da die Schweiz dafür in ihrem innerstaatlichen (bzw. innerkantonalen)

Recht gar keinen Steuertatbestand aufweist, es somit gar nicht zur Gefahr einer Doppelbesteuerung kommen kann, welche durch ein entsprechendes Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu vermeiden wäre bzw. vermieden werden soll. Im Übrigen ergäbe sich grundsätzlich zwischen der Erfassung sämtlicher schweizer nichtselbständiger Einkünfte nach der Anrechnungsmethode kein Unterschied zur Berechnung als Einkünfte mit ausschließlicher österreichischer Besteuerung; es würde sich lediglich die anrechenbare schweizer Steuer (bei der Anrechnung) dadurch eventuell verringern, dass die (zusätzlich dann bei den sonstigen Einkünften mit ausschließlichem österreichischen Besteuerungsrecht) zu berücksichtigende schweizer Steuer wegen der 6 %-igen Besteuerung nur in diesem Maße angerechnet werden kann. Der Werbungskostenanteil, welcher auf die Einkünfte mit schweizer Besteuerung entfällt, würde, unter Verweis auf nachfolgende Ausführung, in beiden Fällen nicht zu berücksichtigen sein.

In Entsprechung des Beschwerdebegehrens betreffend das Veranlagungsjahr 2012 werden die gesamten Einkünfte, welche von den Schweizer Gebietskörperschaften tatsächlich der Besteuerung unterworfen wurden, als Bemessungsgrundlage (abzüglich Sozialversicherungsbeiträge) im Rahmen des Anrechnungsverfahrens herangezogen und es wird die gesamte, in der Schweiz einbehaltene Steuer angerechnet (jedoch nur in dem Ausmaß in der nach österreichischem Recht Steuer dafür anfallen würde). Gleichzeitig wird jedoch der Werbungskostenanteil (993,20 € der gesamten Werbungskosten), welcher auf die in der Schweiz zu steuernden Einkünfte entfällt, bei der Einkommensteuerermittlung nicht berücksichtigt, da dieser ja im Rahmen der Ermittlung der in der Schweiz zu steuernden Einkünfte und der daraus sich ergebenden Schweizer Steuer zu berücksichtigen gewesen wäre und hier als Minderungsposten auch zu einer geringeren Steuer geführt hätte.

Die Berechnung ergibt folgendes (1 CHF = 0,922371 €):

KANTON NIDWALDEN	Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer) abzüglich sonstige Bezüge CH	Sonstige Bezüge Schweiz	Sonstige Bezüge Österreich	Einnahmen mit ausschließlichem österreichischen Besteuerungsrecht abzüglich s. Bezüge Ö
	39.137,10 CHF/ 36.098,93 €	2.755,80 CHF/ 2.541,87 €	2.759,10 CHF/ 2.544,91 €	39.182,00 CHF/ 36.140,34 €
abzüglich darauf prozentmäßig entfallender Werbungskostenanteil von Werbungskosten von 5.175,87 €, somit von 4.695,55 € (90,72%)	2.346,37 € (keine Berücksichtigung, sh. Seite 8, Abs. 2)			2.349,18 €
Zwischensumme	36.098,93 €	2.541,87 €	2.544,91 €	33.791,16 €
abzüglich Anteil bzw. prozentueller Anteil an den Soziallasten von 8.266 CHF/7.624,32 €	3.559,03 €	250,84 €	250,84 €	3.563,61 €
Einkünfte	32.539,90 €	2.291,03 €	2.294,07 €	30.227,55 €
Einbehaltene Schweizer Steuer 5.726 CHF/5.281,50 € davon 121 CHF /111,61 € für sonstige Bezüge	5.169,89 €	111,61 €		
Anrechenbare Schweizer Steuer	5.169,89 €	111,61 €		

Die sonstigen Bezüge betreffend Kanton Nidwalden wurden aus der vorgelegten Lohnabrechnung per 31.12.2014, datiert mit 20.01.2015, entnommen; die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge wurden daraus mit 122,85 CHF ermittelt und wurden im Verhältnis 54,86% zu 45,14 % (entsprechend dem Verhältnis Gesamtlohn vom Kanton Nidwalden zu dem - in der Schweiz davon besteuerten - Betrag) aufgeteilt.

BUNDES - ANWALTSCHAFT	Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer) abzüglich sonstige Bezüge CH	Sonstige Bezüge Schweiz	Sonstige Bezüge Österreich	Einnahmen mit ausschließlichen österreichischen Besteuerungsrecht abzüglich s. Bezüge Ö
	1.532,48 CHF/ 1.413,52 €	115,92 CHF/ 106,92 €	487,53 CHF/ 449,68 €	6.444,07 CHF/ 5.943,82 €
abzüglich darauf prozentmäßig entfallender Werbungskostenanteil von Werbungskosten von 5.175,87 €, somit von 480,32 € (9,28 %)	92,27 € (keine Berücksichtigung, sh. Seite 8, Abs. 2)			388,05 €
Zwischensumme	1.413,52 €	106,92 €	449,68 €	5.555,77 €
abzüglich Anteil bzw. prozentueller Anteil an den Soziallasten von 2.523 CHF/2.327,14 €	415,63 €	29,10 €	134,50 €	1.747,91 €
Einkünfte	997,89 €	77,82 €	315,18 €	3.807,856 €
Einbehaltene Schweizer Steuer 164 CHF/ 151,27 €	151,27 €			
Anrechenbare Schweizer Steuer (unter Berücksichtigung der auf die Einkünfte entfallenden Steuer nach österr. Recht als Anrechnungshöchstgrenze)	151,27 €			

Hinsichtlich der Erfassung der in obigen Aufstellungen enthaltenen Beträge wird grundsätzlich auf die Begründung zur Beschwerdeentscheidung betreffend die Jahre 2007 bis 2011 verwiesen.

Zu den - in der Abgabenerklärung - voll geltend gemachten Werbungskosten ist auszuführen, dass bei einer (aber nicht zutreffenden) Besteuerung im Sinne der Ansicht des Abgabepflichtigen ein voller Abzug von den Einkünften, welche aus der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit stammen, nicht gerechtfertigt wäre, da diese Kosten auch der Erzielung der Einkünfte betreffend der im Inland ausgeübten Tätigkeit dienen.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

„Vorweg:

Die ursprüngliche Veranlagung des Jahres 2015 wies - im Vergleich zu den Vorjahren - eine Besonderheit auf: in diesem Bescheid schloss sich die Behörde endlich der von uns vertretenen

Rechtsmeinung an und behandelte die in Österreich erarbeiteten Einkünfte nicht nach der Anrechnungsmethode. Unsere Beschwerde bezog sich nur darauf, dass die Behörde vergessen hatte, die Einkünfte, die der Befreiungsmethode unterliegen, im Bescheid zu berücksichtigen! Die Beschwerdeverentscheidung weicht nun wieder komplett vom ursprünglichen Bescheid 2015 ab und verlangt die Besteuerung von 100 % der Einkünfte in Österreich. Für die weitere Argumentation möchten wir auch auf die Beschwerden gegen die Vorjahresbescheide und entsprechenden Vorlageanträge verweisen.

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit:

- *Kanton Nidwalden:*

Wie dem Raster auf S 8 entnommen werden kann, anerkennt das Finanzamt nicht den Abzug der Werbungskosten, die auf die Schweizer Einkünfte entfallen. Dies ist für uns komplett nicht nachvollziehbar: auch wir sind der Meinung, dass Österreich das Besteuerungsrecht an jenem Einkünfteteil hat, der in der Schweiz erarbeitet wurde. Dann müssen aber uE auch sämtliche darauf entfallenden Werbungskostenanteile abgezogen werden. Es kommt daher nicht darauf an, ob diese in der Schweiz eigentlich abgezogen werden hätten müssen, da die Berechnung der österreichischen Einkommensteuer nur nach österreichischen Rechtsvorschriften erfolgen kann und nicht nach schweizerischen Vorschriften. Auch ist für uns die Aussage, dass die Werbungskosten in der Schweiz hätten berücksichtigt werden müssen vollkommen irrelevant. Ob dadurch eine niedrigere Schweizer Einkommensteuer angefallen wäre ist ebenfalls irrelevant. Im Bescheid vom 20.7.2018 wurden dann wieder die nahezu kompletten Werbungskosten angesetzt.

Wie bereits in der Beschwerde beantragen wir den vollen Werbungskostenansatz bei den in der Schweiz erarbeiteten Einkunftsteilen sowie die Berücksichtigung jener Einkunftsteile, die in Österreich erarbeitet wurden, alleine im Wege des Progressionsvorbehaltes.

- *Bund*

Wie dem Raster auf S 9 entnommen werden kann, anerkennt das Finanzamt nicht den Abzug der Werbungskosten, die auf die Schweizer Einkünfte entfallen. Wie bereits für den Kanton Nidwalden ausgeführt, gehen wir auch in diesem Fall davon aus, dass sämtliche Werbungskosten, die auf die Schweizer Einkünfte entfallen abgezogen werden können. Im Bescheid vom 20.7.2018 wurden dann wieder die nahezu kompletten Werbungskosten angesetzt.

Wie bereits in der Beschwerde beantragen wir den vollen Werbungskostenansatz bei den in der Schweiz erarbeiteten Einkunftsteilen sowie die Berücksichtigung jener Einkunftsteile, die in Österreich erarbeitet wurden, alleine im Wege des Progressionsvorbehaltes.

- *Sonstige Bezüge Nidwalden und Bund*

Vom Finanzamt wurden diese wieder mit 100 % angesetzt; uE sind nur jene Einkünfteteile anzusetzen, die in der Schweiz erarbeitet wurden.

Wie bereits in der Beschwerde beantragen wir bei den sonstigen Bezügen, nur die in der Schweiz erarbeiteten Einkunftsteile zu berücksichtigen.

Abschließend möchten wir darauf hinweisen, dass uE der Wortlaut der Art 19 und 23 des DBA Österreich/Schweiz eindeutig ist: das DBA Österreich/Schweiz schreibt eindeutig die Befreiungsmethode und nicht die Anrechnungsmethode für die in Österreich erbrachte Tätigkeit vor. Dieser Punkt erscheint uns sehr wichtig, da der Eindruck entstehen könnte, dass es bei einem Teil der Einkünfte zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommt. Wie den vorgelegten Einkommensteuererklärungen und späteren Berufungen/Beschwerden entnommen werden kann, sind Herrn [...] Einkünfte niemals unbesteuert geblieben: Österreich besteuert das Welteinkommen, einerseits im Wege der Anrechnungsmethode, andererseits im Wege der Befreiungsmethode. Damit entspricht das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich/Schweiz vielen anderen von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Die umfangreiche Beschäftigung mit dem innerstaatlichen Schweizer Einkommensteuerrecht erscheint uns daher für nicht sinnvoll, z.B. die Tatsache, dass die Schweiz nach ihrem innerstaatlichen Recht auf die Besteuerung gewisser Einkünfte verzichtet: das DBA Österreich/Schweiz sieht nämlich für solch einen Fall keine Subject-to-Tax-Klausel vor, wie einige der neueren DBA z. B. mit Hongkong. Die Klauseln in diesen neueren Doppelbesteuerungsabkommen wären nämlich vollkommen sinnlos, wenn Österreich sowieso das volle Besteuerungsrecht im Wege der Anrechnungsmethode hätte.

Wir kommen daher abschließend zum Ergebnis, dass der ursprüngliche Bescheid vom 12. Jänner 2017 nahezu richtig war und nur noch mit den Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, ergänzt werden muss. Er entspräche dann auch der Einkommensteuererklärung 2015, die von uns eingebracht wurde.

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO stellen wir weiters den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.“

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde mit Schreiben vom 18. Jänner 2021 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer, welcher in Österreich ansässig ist, ist für den schweizer Kanton Nidwalden und den Bund als angestellter Staatsanwalt tätig. Der Großteil dieser Tätigkeit wird in Österreich ausgeübt, lediglich in geringem Ausmaße erfolgt eine Ausübung in der Schweiz.

Die Schweiz besteuert nur den Entgeltteil der Tätigkeit, welcher in diesem Staate ausgeübt wurde. Eine entsprechende UFS-Entscheidung (Berufung gegen Nichtanerkennung von sonstigen Bezügen) - auch - in puncto Ansässigkeit und Ausspruch der Besteuerungsberechtigung Österreichs im Anrechnungsverfahren liegt für ein Vorjahr (gesehen zum Beschwerdezeitraum) vor. Im Rahmen der Beschwerde wurde nunmehr vorgebracht und nachgewiesen, dass nunmehr die sonstigen Bezüge (für gewisse Jahre) nicht mit, sondern extra neben den laufenden Bezügen bezahlt werden, sodass diese nicht wie ein laufender Bezug zu behandeln wären. Weiters sei nur der Entgeltteil der österreichischen Besteuerung (mit Anrechnungsverfahren) zu unterwerfen, welcher auf die in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit entfalle. Hinsichtlich der in Österreich ausgeübten Tätigkeit stehe diesem überhaupt kein Besteuerungsrecht zu. Die Finanzbehörde gab der Beschwerde in puncto sonstige Bezüge statt, das Begehren der Nichtbesteuerung des Entgeltes, welches auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfiel wurde abgewiesen. Aufgrund der einlangenden schweizer Kontrollmitteilungen infolge des Abkommens zwischen der Schweiz und Österreich über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt wurden Erläuterungen und Aufstellungen seitens des Beschwerdeführers übermittelt, wobei ausgeführt wurde, dass in den Jahreserklärungen die Zinserträge immer um Bankspesen und schweizer Quellensteuer gekürzt wurden. Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidungen wurden die Zinserträge ungekürzt (lt. den betragsmäßigen Darstellungen) angesetzt, wobei hier jedoch irrtümlich keine Umrechnung auf Euro erfolgte.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die seitens des Finanzamtes übermittelten Aktenteile.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Grundsätzlich wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die zutreffende und ausführliche o.a. Begründung des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung hingewiesen. Diese Begründung der BVE ist ausdrücklich auch Begründungsteil dieses Erkenntnisses. Weiters wird auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats UFS RV/0016-K/08 betreffend die Berufung des Bf. für das Jahr 2005 hingewiesen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall im Wesentlichen einerseits die Höhe der angerechneten Schweizer Steuer, die Höhe der sonstigen Bezüge und andererseits das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in Österreich ausgeübten Tätigkeit des Bf. bzw. welche Methode bei der Steuerberechnung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung für in der Schweiz bezogene nichtselbständige Einkünfte anzuwenden ist, die auf die Tätigkeit des Bf. in der Schweiz entfallen.

a) Besteuerungsgrundlagen - Ansässigkeitsstaat

Verfügt ein Abgabepflichtiger wie im vorliegenden Fall in beiden Abkommensstaaten (Österreich und Schweiz) über Wohnsitze, ist die Beurteilung, wo er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, darauf abzustellen, zu welchem Wohnort die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, welche anhand objektiv feststellbarer Umstände zu beurteilen sind.

Eigenen Angaben zufolge liegt der Familienwohnsitz am Ort des gemeinsam mit der Ehegattin errichteten Einfamilienhauses, also in Österreich (siehe die diesbezüglichen Ausführungen über die Begründung seines Erstwohnsitzes im schönen Weinviertel), an welchem er auch zeitlich überwiegend seiner beruflichen Tätigkeit nachgeht (vgl. Ausführungen Arbeitszimmer). Da demzufolge zu diesem Wohnort die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, sodass streitgegenständlich Österreich als Ansässigkeitsstaat im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich -Schweiz zu betrachten ist.

Die in der Schweiz erzielten Einkünfte sind auf Grundlage der Vorschriften des österreichischen EStG 1988 zu ermitteln, für welche zur Vermeidung einer - eventuellen – Doppelbesteuerung das im Streitjahr geltende Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Schweiz Anwendung zu finden hat.

b) Besteuerungsrecht der öffentlichen Bezüge aus der Schweiz:

§ 1 Abs. 2 EStG 1988 regelt, dass unbeschränkt steuerpflichtig jene Personen sind, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Österreich erstreckt somit seinen Besteuerungsanspruch auf das gesamte Welteinkommen von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen. Das grundsätzliche Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit wird demnach dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugewiesen. In einem weiteren Schritt ist zu klären, welchem Staat, Österreich oder der Schweiz, das Besteuerungsrecht über die Schweizer Einkünfte zusteht. Diese Frage ist nach dem oben genannten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft (in der Folge: DBA-Schweiz) zu beurteilen.

Für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage sind die Art. 15 und 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975 i.d.F. der Abkommensrevision BGBl. III Nr. 22/2007 (in Kraft getreten am 2. Februar 2007) heranzuziehen.

Art. 15 des DBA Österreich - Schweiz bestimmt auszugsweise:

Z 1 Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Entsprechend Art. 18 (Bezüge aus öffentlichen Kassen) dürfen Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechtseines der beiden Vertragsstaaten gewährt wurde.

Artikel 19 (Bezüge aus öffentlichen Kassen) normiert:

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Artikel 23 (Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) bestimmt:

Abs. 1: Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Abs. 2: Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikel 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 11, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht, der

anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Schweiz, BGBl Nr. 64/1975, wurde mit BGBl. III Nr. 22/2007 geändert, wobei die damals bestehende Grenzgängerregelung wegfiel und es bei den unselbständigen Einkünften seit 1. Jänner 2007 generell zu einem Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode kam. 1388 der Beilagen XXII. GP besagen zu Art. III: "Die Grenzgängerregelung des Artikels 15 Abs. 4 ist durch das Freizügigkeitsabkommender Schweiz mit der EU überholt und wird auf österreichischer Seite durch Einführung des Anrechnungsverfahrens für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ersetzt. Hierdurch ist sichergestellt, dass bei den in Österreich ansässigen Personen mit schweizerischem Arbeitsort das österreichische Besteuerungsrecht nicht mehr davon abhängt, dass die betreffenden Arbeitnehmer den Grenzgängerstatus besitzen".

Bei den Einkünften des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit handelte es sich um Einkünfte aus öffentlichen Kassen. Hinsichtlich der - laut eigenen Angaben - vornehmlich (zeitlich überwiegend) in Österreich ausgeübten Tätigkeit als außerordentlicher Richter, die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren sind, steht demzufolge Österreich gem. Art. 15 Z 1 iZm Art 23 Abs.2 des DBA Österreich - Schweiz das Besteuerungsrecht zu.

Eine "in einem Vertragsstaat ansässige Person" iSd des DBA-Schweiz ist gemäß Artikel 4 Abs. 1 dieses Abkommens eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist".

Vor diesem Hintergrund ist für den Beschwerdefall festzuhalten, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert und bezüglich der Einkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Tätigkeit, die er als Arbeitnehmer unter physischer Anwesenheit in der Schweiz erzielte, die in der Schweiz gezahlte Steuer anzurechnen hatte (Anrechnungsmethode).

Art. 23 Abs. 2 erster Satz des Doppelbesteuerungsabkommens ist (auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts) nicht einschränkend – also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz – sondern erweiternd – neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit – auch auf diese anzusehen. In diesem Zusammenhang wird auf die detaillierten Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Die Grundregelung eines jeden Doppelbesteuerungsabkommens betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lautet dahingehend, dass diesbezüglich dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Eine Ausnahme besteht lediglich dahingehend, dass die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt wird.

Eigene weitere Ausnahmebestimmungen (von der Grundsatzregel) bestehen für Ruhegehälter und für den öffentlichen Dienst. In gegenständlicher Causa wäre dies der Art. 19 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Demnach bestünde hier jedenfalls nur das Besteuerungsrecht der Schweiz.

Trotz dieser Regelung sieht der Methodenartikel des Art. 23 des Abkommens in seinem 2. Absatz eine Ausnahme (also eine Ausnahme von der Ausnahme) vor indem er (auch) Österreich das volle Besteuerungsrecht betreffend diese Einkünfte gewährt. Eine diesbezüglich in der Schweiz entrichtete Steuer wird - betragsmäßig begrenzt laut Art. 23 Abs. 2 letzten beide Teilsätze angerechnet.

Dabei geht diese „Ausnahmeregelung“ soweit, dass sie **auch** diejenigen Einkünfte erfasst, welche für die im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erzielt werden. Sie geht somit weiter als die eigentliche Grundsatzregel für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche diesfalls nur ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates vorsieht. Es liegt also hier eine - verschärfende - Erweiterung des Grundregeltatbestandes vor. Schlussfolgernd muss umso mehr ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates - im Falle der Ausübung der Tätigkeit in diesem - gegeben sein (dies entspricht dem Grundsatz in der Grundregel, dass grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Recht der Besteuerung zusteht). Art. 23 Abs. 2 erster Satz des Doppelbesteuerungsabkommens ist somit nicht einschränkend - also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz - sondern erweiternd - neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit - auch auf diese anzusehen.

Unbestritten ist - und wurde dies auch im Rahmen der UFS-Entscheidung, GZ. RV/0016-K/08, festgestellt, dass in gegenständlicher Causa Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist.

Die absolute Nichtbesteuerung durch die Schweiz bzw. des betreffenden Kantons betreffend die Einkunftsteile, welche auf die reine Tätigkeitsausübung in Österreich entfallen, hat im Schweizer und kantonalen innerstaatlichen Steuerrecht ihrer Begründung.

Durch den Steueranspruch Österreichs auf das Welteinkommen im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG (wobei der Steuertatbestand betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 25 EStG enthalten ist) bei gleichzeitigem - wie bereits vorangeführt - Ausschluss der Steuerbarkeit in der Schweiz der (von der Schweiz bzw. deren Kantonen bezahlten) Einkünfte, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, ist keine Möglichkeit einer allfälligen Doppelbesteuerung gegeben, sodass auch für den zugrundeliegenden Fall kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu berücksichtigen bzw. anzuwenden ist, somit Österreich schon aufgrund des § 1 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 25 EStG das alleinige Besteuerungsrecht zukommt.

Eine persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 Abs. 3 DBG wird in der Schweiz - durch die Nichtbesteuerung der Einkunftsteile, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen verneint, was seine Grundlage darin hat, dass die Zeiträume zwischen den nur fallweisen Aufenthalten in der Schweiz nicht mehr als vorübergehende Unterbrechung angesehen werden.

Es liegt keine persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 DBG, sondern nur eine wirtschaftliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 5 DBG vor. Damit ergibt sich aber lediglich eine beschränkte Steuerpflicht (in der Schweiz) im Sinne des Art. 6 Abs. 3 DBG bezogen auf die Einkünfte, welche aufgrund der Tätigkeitsausübung in der Schweiz selbst erzielt werden.

Das österreichische Besteuerungsrecht betreffend der Einkunftsteile, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, ist also sowohl bei einer Berücksichtigung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen als auch bei Nichtberücksichtigung desselben - wegen Fehlens eines diesbezüglichen Steuertatbestandes im innerstaatlichen Schweizer Steuerrecht - eindeutig gegeben.

Hinsichtlich der Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag bezüglich des Besteuerungsrechts Österreichs für die in Österreich erbrachte Tätigkeit des Bf. (Subjekt-to-Tax-Klausel..) wird auf Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz verweisen.

Nach der Zuteilungsregelung des Art. 15 Absatz 1 DBA Schweiz steht der Schweiz lediglich das Recht zu, jenen Einkunftsteil zu besteuern, der auf die in der Schweiz ausgeübte nichtselbständige Arbeit entfällt. Die vorrangige Anknüpfung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat ist somit bereits im Art. 15 Abs. 1 normiert. In Bezug auf die in Österreich erbrachte Tätigkeit ist Österreich sowohl der Ansässigkeitsstaat als auch der Tätigkeitsstaat. Umso mehr ist ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates - im Falle der Ausübung der Tätigkeit in diesem - gegeben (dies entspricht dem Grundsatz in der Grundregel, dass grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Recht der Besteuerung zusteht). Art. 23 Abs. 2 erster Satz des Doppelbesteuerungsabkommens ist somit nicht einschränkend - also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz - sondern erweiternd - neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit - **auch** auf diese anzusehen.

Unbestritten ist - und wurde dies auch im Rahmen der UFS-Entscheidung, GZ. RV/0016-K/08, festgestellt, dass in gegenständlicher Causa Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist und diesem auch das volle Besteuerungsrecht zusteht.

Die absolute Nichtbesteuerung durch die Schweiz bzw. des betreffenden Kantons betreffend die Einkunftsteile, welche auf die reine Tätigkeitsausübung in Österreich entfallen, hat im Schweizer und kantonalen innerstaatlichen Steuerrecht ihrer Begründung.

Bezüglich der Anwendung der Anrechnungsmethode ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass das DBA Österreich - Schweiz aus dem Jahr 1974, BGBl. Nr. 64/1975 mit Abänderungsprotokoll vom 21.03.2006, BGBl. III Nr.22/2007, geändert und die bisherige Sonderregelung für Grenzgänger gestrichen wurde. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wechselte Österreich ab 1.1.2007 bei den unselbständigen Einkünften von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode (vgl. UFS 25.3.2013, RV/0579-I/09).

Daraus ergibt sich, dass Art 23 Abs 2 DBA Schweiz für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des Art 15 Abs. 1 DBA Schweiz von in Österreich ansässigen Personen die Anrechnungsmethode vorsieht.

Aus diesen Bestimmungen geht hervor, dass im gegenständlichen Beschwerdefall sämtliche Arbeitseinkünfte des Bf. der österreichischen Besteuerung unterliegen (vgl. hiezu auch Loukota in EAS-Nr. 3081 vom 8. September 2009: „...bleibt er weiterhin in Österreich ansässig, dann unterliegen sämtliche Arbeitseinkünfte der österreichischen Besteuerung, weil hierfür gemäß Artikel 23 Abs. 2 DBA-Schweiz (idF der Abkommensrevision BGBl.III Nr. 22/2007) das Steueranrechnungsverfahren eingeführt worden ist. Arbeitseinkünfte für auf schweizerischem Staatsgebiet erbrachte berufliche Arbeitsleistungen sind daher seit der Abkommensrevision in Österreich nicht mehr von der Besteuerung freizustellen...“) bzw. seit der Abkommensrevision (vgl. BGBl. III Nr. 22/2007) Arbeitseinkünfte für das schweizerische Staatsgebiet erbrachte berufliche Arbeitsleistungen in Österreich nicht mehr von der Besteuerung freigestellt sind. Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz i.d.g.F. hat hierfür das Steueranrechnungsverfahren eingeführt, bei dem die in der Schweiz gezahlte Steuer auf die vom Einkommen dieser Person insgesamt zu erhebende Steuer anzurechnen ist.

Aufgrund dieser Abkommensrevision sind die vom steuerlichen Vertreter des Bf. im Verfahren betreffend Vorjahre vorgelegten EAS-Auskünfte des BMF betreffend Mitarbeiter des Schweizer Verkehrsbüros vom 21.8.1996 bzw. betreffend österreichisches Sur-Place-Personal der Schweizerischen Botschaft in Wien vom 21.12.2004 veraltet (da sie sich nicht auf die neue Rechtslage beziehen) und es war daher nicht mehr weiter darauf einzugehen.

Aufgrund der Einführung des Anrechnungsverfahrens mit Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz i.d.g.F. können auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag zum DBA Österreich Schweiz der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Vom Finanzamt wurden daher zu Recht die vom Bf. im Jahre 2014 in der Schweiz bezogenen Einkünfte dem Gesamtbetrag seiner Einkünfte zugerechnet und die von ihm in der Schweiz bezahlte Steuer auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet.

Angesichts dieser Ausführungen war die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen (vgl. auch BFG 30.4.2015, RV/7100896/2014; UFS 12.4.2010, RV/0301-K/09,

BFG 22.09.2015, RV/2100421/2013, BFG 30.04.2015, RV/7100896/2014, BFG 20.07.2015, RV/7102092/2014, BFG 17.05.2016, RV/7100989/2012).

c) Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Voran zu stellen ist, dass die Qualifizierung der Einkünfte des Bf. aus seiner Tätigkeit für die Schweizer Justiz auf Basis des Anstellungsvertrages als solche als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinn des EStG 1988 unstrittig ist (Vorliegen von überwiegenden Merkmalen eines Dienstverhältnisses: Angestelltenvertrag, ein Arbeitgeber, stundenweise Abrechnung, Zielvorgabe...).

Das Finanzamt wandte, wie oben ausgeführt, für das Streitjahr richtigerweise die Anrechnungsmethode an.

Auch hinsichtlich der Nichtanerkennung der Werbungskosten, die auf die Schweizer Einkünfte entfallen sowie der Höhe der sonstigen Bezüge folgt das Bundesfinanzgericht der Ansicht der Abgabenbehörde in der BVE.

Für das Streitjahr waren daher aus den angeführten Gründen vom Bundesfinanzgericht in Übereinstimmung mit der BVE die dort erfolgten Änderungen gegenüber dem angefochtenen Erstbescheid zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage der anzuwendenden Besteuerungsmethode ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz (DBA-Schweiz) und in den übrigen Beschwerdepunkten wird der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, sodass eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Wien, am 3. Februar 2021